

UNIVERSIDAD DEL  
SALVADOR

CARRERA DE CONTADOR PUBLICO



TESIS DE GRADO EN IMPUESTOS

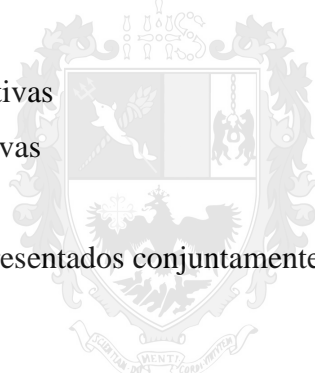
USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR

FEBRERO 2008

## **Indice**

	<b><u>Página</u></b>
1 Introducción	1
2 Consideraciones previas al I.V.A. y las Exportaciones.	3
3 Régimen Especial para Exportadores	6
3.1 Características Generales	6
3.2 Antecedentes Legales	9
3.3 Disposiciones Reglamentarias	10
4 Definiciones	13
4.1 Definición de Exportación	13
4.2 Definición de Exportador	17
4.3 Exportaciones por Cuenta y Orden de Terceros	18
4.4 Exportaciones en Consignación	20
5 El importe Recuperable	21
6 El Impuesto Recuperable	25
6.1 Requisitos del I.V.A. vinculado con exportaciones	26
6.1.1 Que el I.V.A. facturado por el proveedor surja de una factura	26
6.1.2 Que el I.V.A. facturado este vinculado a la Exportación	29
6.1.3 Que no haya sido utilizado por el responsable Exportador	33
6.1.4 Acompañar con la solicitud, Dictamen de Contador Público	34
7 Compensación	35
8 Imputación de Créditos y Saldos a Favor	37
9 Requisitos para acceder al beneficio del Reintegro	43
9.1 1er límite objetivo del artículo 43	43
9.2 2do límite subjetivo del artículo 43	48
9.3 Inscripción de los Exportadores	52
10 Acreditación, Devolución, o Transferencia a terceros	53
11 Régimen de Compensación	55
12 Régimen especial de Recupero para Pequeños Exportadores	59
12.1 Exclusiones subjetivas	60
12.2 Exclusiones objetivas	60
13 Operaciones que gozan de un Tratamiento similar a Exportaciones	63

13.1	Turistas Extranjeros	63
13.1.2	Servicios de alojamiento y desayuno a Turistas Extranjeros	64
13.2	Convénios de Cooperación Internacional	66
13.3	Misiones Diplomáticas	67
13.4	“Free Shop” o Tiendas Libres	67
14	Exportaciones de Servicios	70
15	Prescripción	79
16	Facultades del Juez Administrativo	82
16.1	Comunicación de Pago	82
16.1.1	Modificaciones posteriores a la comunicación de pago	84
16.2	Detracción de importes	85
16.3	Resoluciones del Juez Administrativo	87
17	Régimen sujeto a Fiscalización Previa	88
18	Exclusiones	90
18.1	Exclusiones subjetivas	90
18.2	Exclusiones objetivas	91
19	Solicitudes de Recupero	92
19.1	Elementos a ser presentados conjuntamente con la solicitud	94
20	Conclusiones	102
21	Bibliografía	106



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR

## **1. Introducción**

El objetivo de la política económica es crear las condiciones de competencia en los distintos sectores de la actividad industrial tendientes a lograr el crecimiento y diversificación de las exportaciones.

De esta manera la política comercial de exportación debe estar enfocada en expandir las exportaciones argentinas de bienes y servicios dentro de una política estable y permanente y procurando que los beneficios de los regímenes de promoción favorezcan primordialmente a quienes realicen esfuerzos para el crecimiento continuado de sus exportaciones.

Por eso, las exportaciones de bienes producidos en el país, son un elemento y un esencial para su desarrollo económico. Entre otros beneficios, proveen de divisas para importar los bienes que se necesite, amplían la demanda de bienes producidos en el país, absorben mano de obra en los procesos productivos, posibilitan la economía a escala por el incremento en los volúmenes de producción y permiten compensar a los productores con ventas al exterior las retracciones del mercado interno nacional.

Por ello, es lógico que un país pretenda fomentar sus exportaciones a través de una política tributaria acorde a sus objetivos macro económicos.

El enfoque tributario en esta materia no debe centralizarse en la descripción de los hechos imponible y en la medición de la magnitud de los tributos a pagar, sino por el contrario, corresponde estudiar y describir las diferentes formas que las legislaciones tributarias han adoptado y adoptan, para liberar del pago de distintos tributos a estas operaciones. (Ley N° 23101-Régimen de promoción de exportaciones, Ley N° 24402 Régimen de financiamiento de bienes de uso e inversiones destinados a las exportaciones, Ley N° 11354 Régimen de promoción de exportaciones pciales.).

El I.V.A. es un gravamen al consumo, cuyo marco normativo es el más importante en política tributaria referida a las exportaciones, por su magnitud y generalización a prácticamente todos los sectores de la economía.

Por otro lado, el principio rector del I.V.A., que es la “*neutralidad*”, nos dice que los impuestos a los consumos deben tender a ser neutrales. No deben generar ni variación ni distorsión sobre las elecciones hechas por el consumidor con anterioridad a la imposición de los impuestos a los consumos. Por eso, el impuesto debe ser absolutamente generalizado y con una tasa única.

Ahora bien, la neutralización de los efectos del I.V.A. para los bienes y servicios que se exportan es una aplicación del criterio “*país de destino*”, el cual alude a la neutralización por el país de origen, de los efectos de los impuestos indirectos, para lograr que el país de destino aplique los que rigen en su jurisdicción.

Aunque esta es una medida que hace a la competitividad de las exportaciones, el objetivo perseguido es de no cargar el impuesto en el costo de producción, de manera tal de no “*exportar impuestos*”.

Además, si un país quiere fomentar sus exportaciones debe tener presente que los productos deben salir del mismo sin imposición indirecta interna para poder competir con otros productos foráneos que no estén alcanzados por el impuesto o que estándolo se encuentren en una escala impositiva inferior, levantándose de esta manera las barreras impositivas que distorsionen la libre competencia.

Ahora bien, la neutralización significa, tanto la exención del I.V.A. sobre la operación de exportación, como la recuperación de todo el impuesto ya abonado por la producción y distribución del bien, a lo largo de la cadena económica del mismo para llegue al país de destino sin ningún tipo de tributo sobre el valor agregado. Este mecanismo es conocido como “*gravamen de tasa cero*”.

Por esto en nuestro país, con un carácter promocional se ha establecido un régimen especial para exportadores mediante la exención de la operación de exportación y el recupero del impuesto pagado por la adquisición de bienes y servicios

vinculados directa o indirectamente a las operaciones de exportación, reflejado en el crédito fiscal obtenido.

Una vez introducido el régimen, la tarea de la administración tributaria ( A.F.I.P.) es asegurar el cumplimiento de la normativa vigente de manera eficiente y organizada, pues los problemas financieros del estado no son ajenos a las ventajas que proporciona este régimen especial. Si bien la exención se da en el momento en que se perfecciona, el recupero del crédito fiscal vinculado a ella requiere de un trámite distinto con diversas alternativas de variada complejidad.

Estas son las cuestiones fundamentales que hacen al objetivo perseguido en este trabajo. En este sentido, nos proponemos analizar el tratamiento que la ley de I.V.A. da a las exportaciones, tanto desde el punto de vista legal como de las normas reglamentarias de aplicación y los pronunciamientos de la Administración tributaria existentes al respecto.

Analizaremos y explicaremos las razones y los motivos por los cuales se ha establecido en la ley de I.V.A. de nuestro país un régimen especial para exportadores, en que consiste este régimen y cuales son sus características principales en cuanto a sus variantes y la naturaleza de sus importes. , como así también describiremos cuales son los requisitos exigidos por la A.F.I.P. para su efectivo cumplimiento y las dificultades financieras del estado para mantener la eficiencia y efectividad del mentado régimen.

Por ultimo daremos nuestra opinión crítica sobre el trabajo realizado.

## **2.Consideraciones previas al impuesto al valor agregado y las exportaciones.**

El I.V.A. es un impuesto indirecto al consumo que se determina sobre la base de impuesto contra impuesto y esta definido como un tributo de etapa múltiple, trasladable hacia delante, no acumulativo y de única incidencia en el precio. Tiene

su antecedente en el impuesto a las ventas que rigió en nuestro país desde el 1/1/1935 hasta el 31/12/1974.

Es decir, que lo que se encuentra sujeto a imposición no es el valor total del producto sino el valor añadido por cada empresa que compone el ciclo económico de producción y comercialización del bien o servicio.

De esta manera el I.V.A. no crea distorsiones económicas ya que incide una sola vez sobre el precio del bien o servicio de consumo, pues se traslada a lo largo de la cadena comercial (manufacturero, mayorista, minorista) hasta el último destinatario que es el consumidor final, a través del mecanismo de débitos fiscales y créditos fiscales. Este último sujeto, el consumidor final, es quien paga el I.V.A. que los anteriores sujetos fueron trasladando, sin poder trasladarlo a su vez.

Cuando se trata de bienes producidos en el país pero el destinatario final se encuentra en el exterior la cadena de imposición se corta, ya que el consumo queda fuera del ámbito territorial donde el fisco ejerce su potestad tributaria.

Por otra parte, sería incoherente con la filosofía del impuesto gravar un consumo que no ha tenido lugar dentro del territorio nacional\*1.

Ahora bien, para darle el carácter promocional a las exportaciones y favorecer la integración económica internacional, entre otras medidas, las mismas no deben estar incididas por el gravamen.

Una primera solución sería mediante la exención, pero esto no basta puesto que ese bien exportado resultó incidido por el gravamen en etapas previas a la exportación y lo que se lograría con esta medida es transformar el I.V.A. de los insumos en un mayor costo para el exportador.

---

\*1 “la imposición debe orientarse en dirección de gravar a los contribuyentes por lo que ellos sustraen de la sociedad, antes de gravarlos por lo que ellos aportan”, Thomas Hobbes, filósofo inglés.

Por un lado la exportación se encuentra exenta y como todos los hechos exentos, no genera debito fiscal al que lo efectúa ni crédito fiscal al que lo adquiere. Sin embargo con esta sola medida, el sujeto exento pierde el crédito fiscal obtenido por la adquisición de bienes o servicios destinados a la operación exenta.

Por esta razón, de acuerdo con el principio rector de este impuesto, la “*neutralización*” de los efectos del I.V.A. implica resolver la cuestión del I.V.A. vinculado a las exportaciones en las etapas previas de producción y comercialización de los bienes exportados y además constituye una de las pocas medidas que la legislación internacional acepta como viable y no califica como subsidio o subvención susceptible de ser castigado con la imposición de represalias u otras acciones tendientes a evitar tales subvenciones.

De esta manera el tratamiento dispensado a las exportaciones se diferencia de las simples exenciones en que, mientras el crédito fiscal afectado a las exenciones se pierde, en las exportaciones se permite el aprovechamiento de ese crédito fiscal que representa el impuesto ya ingresado al fisco en las etapas anteriores y que sería trasladado al exterior, de modo que sea recuperado por el exportador evitando su computo como un mayor costo.

Este régimen, que no carga el I.V.A. a las ventas externas y permite el cómputo del I.V.A. correspondiente a las compras, es lo que se denomina “*Régimen de tasa cero*”.

Por consiguiente, de acuerdo a estas consideraciones previas de “*no exportar impuestos*” y adoptando en nuestro país la modalidad de “*país de destino*”, es que se ha establecido un régimen promocional especial para exportadores reglado en el Título VII de la Ley de I.V.A. para neutralizar los efectos económicos que implica para el exportador que la compra de sus insumos destinados a la exportación estén gravados y sus ventas estén exentas.



### **3. Régimen Especial para Exportadores**

#### **3.1 Características generales**

El régimen especial para exportadores esta legislado en el Título VII, artículo 43, de la Ley N° 23349 (I.V.A.) y en el Título VII, artículos 74, 75 y 76, del correspondiente decreto reglamentario.

Al estar las exportaciones exentas por disposición del artículo 8 de la Ley, t.o. 1997, el legislador introduce con carácter promocional un régimen especial que permite recuperar el I.V.A. por compras de bienes y servicios vinculados al hecho tributario exportación, (con esta expresión nos referimos a hechos jurídicos que pueden ser objeto de imposición –hecho gravado-, de exención – hecho exento- o generar una deuda del estado por el perfeccionamiento del hecho generador de un estímulo a la exportación, diferenciándolo de esta forma con los “*hechos imponibles*”).

Entonces, la exención a las exportaciones con la dispensa de recuperar el impuesto facturado por los proveedores en las etapas previas a la exportación, es lo que se conoce comúnmente como régimen especial de “*gravamen de tasa cero*”. Constituyendo dicha normativa en un sistema de neutralización del I.V.A.

Es así, que el artículo 43 de la ley de I.V.A. establece en sus dos primeros párrafos principales que: “*Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a la exportación o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo este vinculado a la exportación y no hubiere sido utilizado por el responsable...*”.

“*Si esta compensación no fuera posible o solo se efectuara parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la AFIP o, en su defecto, les será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros...*”.

En un primer análisis encontramos, que la palabra “*impuestos*” es utilizada en dos ocasiones por la norma. La primera de ellas esta referida al saldo a ingresar que resulta de la sustracción debito fiscal contra crédito fiscal generado por adquisiciones en el mercado interno y por abonar el impuesto en las importaciones. La segunda mención se refiere al crédito fiscal generado por las similares adquisiciones e importaciones en tanto se vinculen con las exportaciones.

También podemos apreciar que la norma utiliza la expresión “*podrán*” que pareciera otorgar alguna posibilidad de opción respecto del computo. Esto no sucede en todos los casos, pues si el exportador tuviera impuesto a ingresar por operaciones en el mercado interno no tendrá otra opción que compensar contra dicho monto el crédito fiscal relacionado con las exportaciones y si luego de dicha compensación quedara un remanente, entonces recién allí el exportador tiene la opción de recurrir a los otros beneficios previstos en la norma para él recupero del impuesto, generado por el exceso de créditos fiscales vinculados con operaciones de exportación.

Estas formas de recupero son: 1) La acreditación contra otros impuestos a cargo del contribuyente recaudado por la AFIP.

2) La devolución en efectivo al contribuyente que así lo solicita.

3) La transferencia o sesión del crédito a otros contribuyentes.

Estos tres mecanismos de recupero dispuestos en la norma son posibles en virtud del carácter de libre disponibilidad otorgado al saldo a favor del I.V.A. vinculado a las exportaciones, el cual surge directamente del segundo párrafo del artículo 43 y que dispone el régimen de acreditación, devolución y transferencia del artículo 36 de la Ley n° 11683 (Ley de procedimientos fiscales) y no del segundo párrafo del artículo 24 de la Ley de I.V.A.

La otra característica de estos mecanismos de recupero es que dicha solicitud de acreditación, devolución o transferencia procede hasta el límite que resulte de

aplicar la alícuota del impuesto vigente (21%) sobre el monto de las operaciones de exportación realizadas en cada período fiscal.

Si bien el régimen especial se aplica a todos los exportadores, no todos ellos quedan sujetos a las mismas disposiciones previstas.

Los exportadores "*puros*", o sea aquellos que realizan todas sus operaciones con el mercado externo, no tienen debitos fiscales para compensar con su I.V.A. vinculado a las exportaciones. Por lo tanto su opción se reduce a optar entre los demás mecanismos de recupero previstos – acreditación, devolución o transferencia.

De esta forma la compensación solo puede ser utilizada por los exportadores "*impuros*", o sea aquellos que realizan operaciones en el mercado interno y externo, siempre que sus operaciones en el mercado interno arrojen un mayor debito fiscal que crédito fiscal. De no ser así, pueden solicitar en primer orden, la acreditación contra otros impuestos y si esto no fuera posible, ejercer la opción de devolución o transferencia.

### **3.2 Antecedentes legales**

El tratamiento fiscal otorgado a las exportaciones en nuestro país, no es nuevo. De hecho, el régimen especial previsto en la actual Ley de I.V.A. rige desde el 25/8/1976 con la publicación en el boletín oficial de la Ley N°23349, la cual pasa a reemplazar a la anterior Ley de I.V.A. N°20631 como modalidad de imposición a los consumos reemplazándola por la anterior Ley de imposición sobre las ventas.

Entonces el antecedente directo de este régimen es el antiguo impuesto a las ventas, el que gravaba inicialmente el valor agregado en la etapa inicial o manufacturera, agregándosele luego los trabajos sobre inmuebles propios o de terceros y determinados servicios finales. Hasta 1960 alcanzaba a las exportaciones en casi su totalidad, incluso en el caso de productos exentos en el mercado interno, aunque